

会计计量的关键： 公允价值计量与成本计量

潘念萍 胡 阳

(广西财经学院 南宁 530003 西华大学管理学院 成都 610039)

【摘要】 会计计量是对会计要素的计量,其实质是选择恰当的会计计量模式对会计要素进行计量。选择不同的计量属性会使相同的计量对象表现为不同的货币数额。计量属性的选择必须以公允价值为目标导向。

【关键词】 计量属性 公允价值 成本计量

一、计量属性是会计计量模式的核心

计量属性又称计量基础,是指被计量客体的可计量的某一方面的特性或外在表现形式,或者是必须定量或计量的某一经济交易与会计要素的特性或外在表现形式。在市场经济条件下,会计可以从不同角度对客观存在的会计要素数量及其关系变动进行货币计量。比如从初始确认时计量即过去购买的价格、再次确认时计量即现时购买或出售的价格、未来可能发生时计量即未来交易的价格等。因此,计量属性的不同选择会使相同的被计量对象表现为不同的货币数额。

美国财务会计准则委员会(FASB)在1984年发布的第5号财务会计概念公告《企业财务报表的确认和计量》中提出了五种可供选择的计量属性,即历史成本、现行成本、现行市价、可变现净值、未来现金流量现值。这五种计量属性同时并存,在实务中对同一项目或不同项目应根据不同情况采用不同的计量属性,因不同的计量属性的计量结果不同其公允性也不同。五种计量属性使用的客观经济环境及计量效果见下表:

计量属性	时态	类型	交易	客观性	相关性
历史成本	过去	购买	实际	↑ 强	↓ 弱
现行成本	现在	购买	假设		
现行市价	现在	出售	假设	↓ 弱	↑ 强
可变现净值	现在	出售	假设		
未来现金流量现值	未来	持有	假设		

二、公允价值是选择计量属性的目标导向

公允价值是指资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。会计目标是向利益相关者提供决策有用的会计信息,这决定了会计计量属性的选择必须要能保证其计量结果的公允性,而不同的计量属性随着时间和空间的改变,其公允性也在不断地改变。所以,各种计量属性的公允性与交易事项发生的时间和空间有很大的关系。也就是说,每一种计量属性都有其公允的一面,也有其不公允的一面。

1. 历史成本与公允价值。从一般意义上讲,历史成本是

指取得资源时的原始交易价格;公允价值是指在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额。所以,在初始确认时,如果缺乏相反证据证明交易不公平,则已收付的现金或现金等价物(历史收入或成本)通常被认为是公允价值。但在确定新起点时,相反证据就很容易找到,故历史成本就不能认为是公允价值了。

2. 现行成本与公允价值。现行成本是指在本期重购或重置持有资产的成本,又称重置成本或现时投入成本;公允价值是指在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额。有时为了重新确定一项资产的价值即在确定新起点时,不可能进行现实的市场交易,只能假设资产是从市场上购买所得,并参照同类或类似的市场交易价格来确认其价值。在这种情况下,现行成本被等同于公允价值。

3. 现行市价与公允价值。现行市价是指资产在正常清算条件下的变现价值或现金等值,也称脱手价格;公允价值是指在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额。当企业在非破产清算、剥离资产以及企业购买法下编制合并财务报表等情况下时,采用现行市价(即市场价格扣除销售费用)比较公允。因为在这些情况下,现行市价既能反映市场价格,又能反映没有进行市场交易的事实。

4. 可变现净值与公允价值。可变现净值是指资产在正常经营状态下可带来的现金流入或将要支出的现金流出,又称预期脱手价格;公允价值是指在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额。可变现净值与现行市价具有相同之处,即都能反映资产的未贴现价值。但是现行市价是假定现在脱手而实际上未发生销售费用;可变现净值是着眼于未来。那么,如果未来变现期限比较长,则可变现净值是不能反映资产的公允价值的;如果未来变现期限比较短,比如在一个营业周期之内或资金时间价值可以忽略不计的情况下,则可变现净值可以认为是近似公允的,这也符合计量时应遵循的成本效益原则。

5. 未来现金流量现值与公允价值。未来现金流量现值是指资产在正常经营状态下渴望实现的未来现金流量的现值;

公允价值是指在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额。未来现金流量现值的公允与否取决于预期的现金流量、时期和贴现率三个因素,当这三个因素被普遍认同而非个别或特殊个体认同时,其是公允的。因此在计量特定个体时,未来现金流量现值就不能认为是公允价值,只有在计量非特定个体时才能被认为是公允价值,这也是FASB第7号公告中去掉特定个体计量和不用传统法而采用期望现金流量法的原因所在。

总之,公允价值并非特指一种计量属性,它可以表现为多种计量属性,是多种计量属性的特殊形式,也是选择计量属性的目标导向。自从有了计量,人们都在追求一种普遍认同即公允,但是随着经济的发展和客观环境的变化,计量的公允程度要求越来越高,经济业务越来越复杂,单一的计量属性难以体现每一种资产或同一资产在不同情况下的公允价值。因此,我们在会计计量的过程中为了保证计量的公允性,必须遵循多种计量属性并存择优的原则,对不同情况下的会计计量采用不同的计量属性。

三、成本计量是各项会计要素计量的基础

会计要素是会计对象要素的简称,又可称为财务报表要素,它是按经济内容对会计对象所作的分类,是财务报表的基本构件。会计要素在会计的确认、计量、记录、报告的过程中起着重要的作用。会计计量是对会计要素的计量,其本质是选择恰当的计量属性和计量单位对会计要素的成本进行计量。所以,成本计量是各项会计要素计量的基础(张鸣,1998)。

1. 资产的计量与成本计量。新准则对资产的定义和确认条件规定如下:资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。符合资产定义的资源在同时满足以下条件时确认为资产:①与该资源有关的经济利益很可能流入企业;②该资源的成本或者价值能够可靠地计量。从上述规定可以看出,“该资源的成本或者价值能够可靠地计量”是一项资源确认为会计资产要素的必要条件之一。所以,一项资产的计量其实质是对该项资产的成本进行计量。

2. 负债的计量与成本计量。新准则对负债的定义和确认条件规定如下:负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。符合负债定义的义务在同时满足以下条件时确认为负债:①与该义务有关的经济利益很可能流出企业;②未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。从上述规定可以看出,“未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量”是一项义务确认为会计负债要素的必要条件之一。“未来流出的经济利益”对于一个企业来说应该也是一项资源的流出,因为义务的形成是以企业获得经济利益(资源)为前提的,所以,企业只有用经济利益(资源)来履行义务才是符合逻辑的。可见,“未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量”其实质就是“未来履行义务的资源成本或价值能够可靠地计量”。因此,一项负债的计量其实质就是对履行该项义务的资产成本进行计量。

3. 所有者权益的计量与成本计量。新准则对所有者权益

的定义和确认条件规定如下:所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。所有者权益金额取决于资产和负债的计量。由前文分析可知,一项资产的计量其实质就是对该项资产的成本进行计量;一项负债的计量其实质就是对履行该项义务的资产成本进行计量。由此可见,一项所有者权益的计量其实质就是对与该项所有者权益有关的资产或负债成本进行计量。

4. 收入的计量与成本计量。新准则对收入的定义和确认条件规定如下:收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。收入只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少、且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认。从上述规定可以看出,一项收入的计量其实质是对与该项收入有关的资产或负债成本进行计量。此外,准则还规定:相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量,这进一步说明了成本计量对收入确认和计量具有决定性的影响。

5. 费用的计量与成本计量。新准则对费用的定义和确认条件规定如下:费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加、且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。从上述规定可以看出,一项费用的计量其实质是对与该项费用有关的资产或负债成本进行计量。

6. 利润的计量与成本计量。新准则对利润的定义和确认条件规定如下:利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。利润金额取决于收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失金额的计量。由前文分析可知,一项收入的计量其实质是对与该项收入有关的资产或负债成本进行计量;一项费用的计量其实质是对与该项费用有关的资产或负债成本进行计量。由此可见,一项利润的计量其实质就是对与当期收入、费用、利得、损失有关的资产或负债成本进行计量。

综合以上分析可知:①成本计量是资产计量的基础;②资产计量是负债计量的基础;③资产和负债的计量是所有者权益、收入、费用计量的基础;④收入和费用的计量是利润计量的基础。可见,成本计量是各项会计要素的计量基础,成本不能作为一个独立的会计要素而存在。

主要参考文献

1. 葛家澍,刘峰.试论会计计量.当代财经,1993;4
2. 赵德武.会计计量理论研究.成都:西南财经大学出版社,1997
3. 张鸣.成本计量概论.北京:中国财政经济出版社,1998
4. 米切尔·马赫著.姚海鑫译.成本会计:为管理创造价值.北京:机械工业出版社,1999
5. 胡国强,贾剑锋,吴丽萍.论会计计量模式的现实选择.华南金融研究,2001;5
6. 胡国强,杨婷.论公允价值和计量属性的关系.山东经济,2001;6